

Audience publique du 22 août 2007

Recours formé par
Monsieur ..., ... (F)
contre
une décision du **bureau d'imposition Luxembourg X**
en matière d'impôt sur le revenu

-

Vu la requête inscrite sous le numéro 22346 du rôle et déposée le 27 décembre 2006 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., demeurant à F-..., élisant pour les besoins de la cause domicile au cabinet d'avocats ..., L-1930 Luxembourg, 22, avenue de la Liberté, tendant à la réformation d'une décision du bureau d'imposition Luxembourg X du 22 novembre 2005 qualifiant sa demande du 19 octobre 2005 comme demande de réduction de ses avances d'impôt et la rejetant comme non suffisamment justifiée ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 28 mars 2007 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 26 avril 2007 par Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître ... et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives.

-

A défaut par Monsieur ..., préqualifié, d'avoir remis ses déclarations d'impôt pour les années 2000, 2001 et 2002, le bureau d'imposition Luxembourg X de la section personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit le 20

juillet 2005 à son encontre des bulletins de l'impôt sur le revenu pour ces mêmes années en précisant que *« faute de remise de déclaration, l'imposition est faite par voie de taxation basée sur le renvoi du bureau Luxembourg 2 »*.

Par courrier du 19 octobre 2005, Monsieur ... s'adressa au bureau d'imposition Luxembourg X dans les termes suivants :

« Suite à la réception des bulletins d'imposition des années 2000, 2001 et 2002, je vous prie de bien vouloir trouver en annexe les déclarations fiscales en souffrance, accompagnées de pièces justificatives.

Je reste à votre disposition pour vous apporter toute information que vous jugeriez utile.

Enfin, le dépôt des déclarations faisant apparaître mes charges, il est certain que le montant d'impôt à payer sera réduit. En conséquence, je vous demande de bien vouloir avoir l'obligeance de réduire le montant des avances trimestrielles ».

Suivant lettre du 22 novembre 2005, le bureau d'imposition Luxembourg X prit position par rapport à cette demande comme suit :

« Vous m'adrezsez 3 formules de déclarations concernant l'impôt sur le revenu des années 2000, 2001, 2002.

Selon vous, « il est certain que le montant d'impôt sera réduit » et « en conséquence » vous demandez que le montant de vos avances soit réduit.

Les mots « en conséquence » suggèrent que votre intervention tend à voir réduire le montant des avances trimestrielles. En vertu de l'article 135 LIR, les avances sont fixées « en principe, au quart de l'impôt qui, après imputation des retenues à la source, résulte de l'imposition établie en dernier lieu ». Si ce montant peut être modifié sur « demande motivée du contribuable », il appartient à celui-ci d'exposer les raisons susceptibles de justifier une réduction. Des formules de déclaration relatives à des années d'imposition qui ont déjà fait l'objet d'une imposition sont sans incidence à cet égard.

Pour le reste, les bulletins relatifs à ces impositions vous ont été notifiés antérieurement, vous les dites vous-même. Le bureau d'imposition arrête le montant de l'impôt à payer après avoir terminé son instruction (§ 201 AO), le cas échéant en procédant par voie de taxation (§ 217 AO). Le dépôt d'une formule de déclaration postérieurement à la notification du bulletin d'impôt ne saurait remettre en cause ce bulletin qui a sorti ses effets par la notification et lie tant son destinataire que son auteur (§ 91 AO). Le cas échéant, il appartient au destinataire de mettre en œuvre les voies de droit que la loi met à sa disposition ».

A travers un courrier du 14 décembre 2005, Monsieur ... informa le bureau d'imposition Luxembourg X de certains aspects de sa situation fiscale et *« confirme que mon courrier daté du 19 octobre 2005, en vous fournissant les déclarations fiscales en souffrance (2000, 2001 et 2002) et vous informant de mes charges, avait pour objectif de réduire les impositions, contestant ainsi les bulletins d'imposition initiaux. Ledit courrier valait donc, à mon sens, réclamation formelle introduite dans les délais »*.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 27 décembre 2006, Monsieur ... a introduit un recours contentieux tendant à la réformation de cette décision du

bureau d'imposition Luxembourg X du 22 novembre 2005. A travers la même requête, il demande au tribunal de constater que les bulletins d'impôt du 20 juillet 2005 seraient sans effet à son égard et de condamner l'Etat au paiement des intérêts par lui payés dans le cadre de l'étalement du paiement de sa dette d'impôt sur le revenu et du surplus de cotisations sociales.

Préalablement à l'examen de la recevabilité et du bien-fondé du recours ainsi introduit, il y a lieu de toiser la demande formulée par le demandeur dans son mémoire en réplique tendant à voir écarter des débats le mémoire en réponse fourni par le délégué du gouvernement en date du 28 mars 2007 pour cause de tardiveté.

Conformément aux dispositions de l'article 5 (1) de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, le défendeur est tenu de fournir sa réponse dans le délai de trois mois à dater de la signification de la requête introductive, étant entendu que conformément aux dispositions du paragraphe (6) du même article 5, ce délai de trois mois est suspendu entre le 16 juillet et le 15 septembre.

Dans la mesure où il est encore constant que conformément à l'article 4 (3) de la loi du 21 juin 1999 précitée, le dépôt de la requête vaut signification à l'Etat, c'est partant à juste titre que le demandeur conclut au caractère tardif du dépôt du mémoire en réponse du délégué du gouvernement intervenu en l'espèce en date du 28 mars 2007 seulement, soit un jour après l'expiration du délai légal ayant couru à partir du 27 décembre 2006.

Dans la mesure où le mémoire en réplique répond par essence au mémoire en réponse fourni par la partie défenderesse, il y a lieu de l'écarter également des débats, ensemble avec le mémoire en réponse fourni pour compte de l'Etat en date du 28 mars 2007.

Au vœu des dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision d'un bureau d'imposition ayant rejeté une demande de réduction d'avances d'impôt. Par contre, aucune disposition légale ne confère une compétence au tribunal pour connaître de la demande en condamnation de l'Etat au paiements des intérêts payés par le demandeur en raison de l'étalement de ses dettes d'impôts et de cotisations sociales.

Quant à la recevabilité, le tribunal doit relever que le demandeur fait valoir que son courrier du 19 octobre 2005 adressé au bureau d'imposition Luxembourg X devrait être qualifié de réclamation contre les bulletins d'impôt des années 2000, 2001 et 2002 et que les formules de déclarations y annexées devraient permettre à l'autorité compétente de calculer l'impôt sur le revenu par lui redû en tenant compte de ses charges effectives, la demande de réduction des avances n'en étant que la conséquence logique au vu de la réduction nécessaire des cotes d'impôt pour les années d'imposition susvisées. Il critique ainsi le bureau d'imposition Luxembourg X d'avoir refusé cette qualification de son courrier du 19 octobre 2005 et que, nonobstant son courrier confirmatif du 14 décembre 2005, il serait resté depuis lors sans réponse quant aux suites données à sa réclamation.

Le demandeur estime encore que sa lettre de réclamation « *bien que synthétique, ne peut raisonnablement laisser de doute sur l'objet de la demande puisque les déclarations fiscales sont annexées en vue de permettre à l'Administration des Contributions Directes de prendre en compte les charges déductibles du requérant et réduire par conséquent la cote d'impôt du requérant pour les années 2000, 2001 et 2002* », entraînant que la réduction des

avances sollicitée ne pourrait dès lors s'analyser qu'en la conséquence de la réduction des cotes d'impôt. Si des doutes sur l'existence d'une réclamation auraient pu subsister « *à supposer que le requérant se soit mal exprimé* » par rapport à son courrier du 19 octobre 2005, cette incertitude aurait été clarifiée par son courrier confirmatif du 14 décembre 2005, mais que l'administration « *s'obstine à refuser le caractère réclamatif du courrier du 19 octobre 2005* », ce qui lui causerait un préjudice grave et certain au vu du paiement d'un impôt indû et du recalcul de ses cotisations sociales qui en fut la conséquence.

Force est de déduire de cette argumentation du demandeur qu'elle revient à soutenir que le courrier précité du 19 octobre 2005 véhiculerait en réalité deux demandes séparées, à savoir d'abord une réclamation contre les trois bulletins de l'impôt sur le revenu du 20 juillet 2005, appuyée par les formules de déclarations d'impôt annexées, et une demande de réduction des avances futures de l'impôt sur le revenu. La critique primaire du demandeur contre la décision du bureau d'imposition Luxembourg X vise le refus par celui-ci de reconnaître que le courrier du demandeur du 19 octobre 2005 est constitutif d'une réclamation contre les trois bulletins d'impôt du 20 juillet 2005.

Or, les §§ 228, 299 et 301 AO confèrent au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « directeur », la compétence exclusive pour statuer sur une réclamation contre un bulletin d'impôt. En outre, le § 252 (1) AO, en disposant que « *die Rechtsmittelbehörde hat zu prüfen, ob das Rechtsmittel zulässig und in der vorgeschriebenen Form und Frist eingelegt ist* », confère également au directeur la compétence pour décider si un écrit émanant d'un contribuable est à qualifier de réclamation au regard de l'exigence du § 249 (2) AO suivant laquelle une réclamation doit comporter l'allégation d'un grief et une demande de réexamen de l'imposition. Il s'ensuit qu'en cas de doute si un écrit est à considérer comme une réclamation ou non, le bureau d'imposition, qui a épuisé sa compétence d'instruction du cas d'imposition par l'émission du bulletin d'impôt, est tenu de soumettre cet écrit au directeur pour lui permettre de décider sur la qualification du contenu de cet écrit, mais ne peut pas prendre lui-même une décision quant à l'existence et la recevabilité d'une réclamation.

Par voie de conséquence, en l'espèce, le bureau d'imposition Luxembourg X a certes indiqué implicitement dans sa lettre du 22 novembre 2005 qu'il ne considérait pas que le courrier du demandeur du 19 octobre 2005 véhiculait une réclamation contre les bulletins d'impôt du 20 juillet 2005, mais s'est valablement abstenu de prendre une décision formelle à cet égard, cette question relevant de la compétence exclusive du directeur. Il lui incombait cependant, du moins suite au courrier confirmatif du demandeur du 14 décembre 2005, de continuer cette affaire au directeur pour lui permettre de décider sur la qualification à conférer à cet égard audit courrier du 19 octobre 2005. De son côté, le demandeur est en droit d'introduire, sur pied de l'article 8 (3) 3. de la loi prévue du 7 novembre 1996, un recours contentieux contre les trois bulletins d'impôt du 20 juillet 2005 en se prévalant du silence prolongé du directeur face à sa réclamation qu'il affirme avoir introduite par son courrier précité du 19 octobre 2005.

Il s'ensuit que la seule décision faisant suite au courrier du demandeur du 19 octobre 2005 et qui rentrait dans le champ de compétence du bureau d'imposition était celle tendant à la réduction des avances d'impôt futures rédues par le demandeur. La décision déférée du 22 novembre 2005 est dès lors, en conformité avec son libellé et avec cette délimitation de la compétence du bureau d'imposition Luxembourg X, à qualifier de décision seulement en ce qui concerne la demande de réduction des avances d'impôt futures à charge du demandeur.

Par voie de conséquence, seule cette décision véhiculée par la lettre du bureau d'imposition Luxembourg X du 22 novembre 2005 a pu être utilement déférée au tribunal et

le recours est à déclarer irrecevable dans la mesure où il entend contester une prétendue décision du bureau d'imposition Luxembourg X de refuser de reconnaître que le courrier du demandeur du 19 octobre 2005 est constitutif d'une réclamation contre les trois bulletins d'impôt du 20 juillet 2005.

En outre, dans la mesure où les bulletins d'impôt du 20 juillet 2005 ne sauraient faire directement l'objet du recours sous analyse, la demande de constater que les bulletins d'impôt du 20 juillet 2005 seraient sans effet à l'égard du demandeur est à déclarer irrecevable pour être dirigée directement contre ces actes administratifs non déférés.

Le recours principal en réformation ayant pour le surplus été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable dans cette mesure. Le recours subsidiaire en annulation est en conséquence irrecevable.

A l'appui de son recours contre la décision de refus d'une réduction des avances d'impôt, le demandeur soutient seulement que cette réduction devrait être la conséquence des réductions d'impôt suite à sa réclamation contre les bulletins d'impôt du 20 juillet 2005, telle qu'appuyée par ses déclarations d'impôt pour les années 2000, 2001 et 2002.

Aux termes de l'article 135 (2) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR), « *le montant de chaque avance est fixé, en principe, au quart de l'impôt qui, après imputation des retenues à la source, résulte de l'imposition établie en dernier lieu. A l'impôt établi en dernier lieu peut être substitué l'impôt qui résultera probablement de l'imposition pour l'année en cours* ». Le paragraphe (3) du même article 135 LIR précise que « *le montant des avances doit être modifié sur demande motivée du contribuable et peut être modifié d'office si l'administration dispose d'éléments justifiant une réduction ou une majoration* ».

Il découle de ces dispositions que les avances sont à fixer de manière à correspondre à la cote d'impôt sur le revenu relative à l'année d'imposition la plus récente, sauf si des éléments particuliers commandent la fixation à un montant différent. Ces éléments particuliers peuvent soit être connus du bureau d'imposition au moment de la fixation initiale des avances, soit être portés ultérieurement à sa connaissance par le contribuable ou autrement de manière à justifier une réduction des avances.

En l'espèce, le demandeur entend fonder sa demande de modification des avances à sa charge par son courrier du 19 octobre 2005, ensemble les déclarations d'impôt pour les années 2000, 2001 et 2002 y annexées. Or, en premier lieu, la qualification dudit courrier comme réclamation n'est pas évidente au vu de sa formulation « *synthétique* », entraînant qu'une réformation des impositions des années 2000, 2001 et 2002 par le directeur sur base des éléments soumis par le demandeur pouvait légitimement paraître hypothétique au bureau d'imposition Luxembourg X au moment de la prise de la décision du 22 novembre 2005. D'autre part, le simple dépôt de déclarations d'impôt comportant l'indication d'un certain revenu imposable pour les années d'imposition en cause sans autre indication d'éléments particuliers n'est pas non plus à qualifier de demande motivée du contribuable au sens de l'article 135 (3) LIR. Par voie de conséquence, le demandeur n'a pas fait état d'éléments particuliers suffisants pour que le bureau d'imposition Luxembourg X ait été tenu de faire droit à sa demande de modification des avances trimestrielles mises à sa charge.

Il s'ensuit que le recours sous analyse est à rejeter pour manquer de fondement.

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties,

écarte des débats le mémoire en réponse du délégué du gouvernement et le mémoire en réplique du demandeur,

se déclare incompétent pour connaître de la demande en condamnation de l'Etat au paiement des intérêts payés par le demandeur en raison de l'étalement de ses dettes d'impôts et de cotisations sociales,

se déclare compétent pour connaître du recours principal en réformation pour le surplus,

déclare le recours irrecevable dans la mesure où il entend contester une prétendue décision du bureau d'imposition Luxembourg X de refuser de reconnaître que le courrier du demandeur du 19 octobre 2005 est constitutif d'une réclamation contre les trois bulletins d'impôt du 20 juillet 2005,

déclare pareillement irrecevable la demande de constater que les bulletins d'impôt du 20 juillet 2005 seraient sans effet à l'égard du demandeur,

reçoit le recours en réformation en la forme pour le surplus,

au fond, le déclare non justifié et en déboute,

déclare le recours subsidiaire en annulation irrecevable,

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par:

M. SCHROEDER, premier juge,

M. SPIELMANN, premier juge,

Mme GILLARDIN, juge,

et lu à l'audience publique du 22 août 2007 par le premier vice-président en présence de M. WILTZIUS, greffier de la Cour administrative, greffier assumé.

WILTZIUS

SCHROEDER